передачі права власності у липні 2015 року, є підстави стверджувати, що залишки незавершеного виробництва ДП «НДІ «Квант» з 01.08.2015 і станом на 01.04.2017 є завищеними на суму 461,7 тис. грн, тобто на суму вартості фактично реалізованої продукції.

Відповідно до цього на недотримання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV [10] та облікової політики Підприємства, яка затверджена наказом ДП «НДІ «Квант» від 06.08.2013 № 193 (далі – облікова політика) [41], через несвоєчасне відображення операцій з реалізації продукції спричинено одночасно: заниження доходу від реалізації продукції за 2015 рік на суму 461,7 тис. грн без ПДВ, відтермінування майже на два роки виникнення у замовника зобов'язань із остаточних розрахунків за отриману продукцію, і навпаки, завищення кредиторської заборгованості перед ТОВ «СІСТЕМІНЖИНІРІНГМЕНЕДЖМЕНТ» на суму 237,3 тис. грн (отриманий у 2015 році аванс у розмірі 50 % договірної ціни).

Прийнята облікова політика Підприємства є декларативною за підходами до формування інформації про доходи, оскільки дублює загальні методологічні засади, передбачені Положенням (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 (далі – ПСБО 15 «Доходи») [46] та Положенням (стандартів) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (далі – ПСБО 16 «Витрати») [47], без конкретизації їх застосування з урахуванням норм Податкового та Цивільного кодексів України [2] щодо моменту визнання витрат витратами відповідного періоду, з огляду на специфіку діяльності Підприємства.

Своєю чергою, відтермінування строку виникнення у замовників зобов'язань за розрахунками негативно впливає на фінансовий стан Підприємства, оскільки не сприяє скороченню терміну між понесеними витратами на виготовлення продукції та отриманим доходом від реалізації продукції і, відповідно, ймовірності надходження обігових коштів у звітному періоді для оплати всіх витрат, здійснених у цьому періоді.

2.4.2 Зволікання та/або неприйняття дієвих рішень для усунення причин перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації є одним із ризикових факторів нерентабельності виробництва на Підприємстві.

Аналізуючи (досліджуючи) стан виконання замовлень на виробництво продукції оборонного призначення за оцінкою отримання прибутку та рентабельності, установлено непоодинокі випадки перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації, погодженою із замовником.

Загальна сума перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації у 2015-2016 роках становить 3 419,8 тис. гривень.

Перелік договорів з виконавцями державного оборонного замовлення, за якими фактичні витрати ДП «НДІ «Квант» перевищили витрати за погодженою договірною ціною наведено у *таблиці 2.4.2.*

Таблиця 2.4.2

Реквізити договору	Предмет договору	Фактичні витрати* (без ПДВ) тис. грн	Договірна ціна, ** без ПДВ тис. грн	Різниця тис. грн
ПАТ «Завод «Ленінська кузня» (виконавець державного замовлення)				
Шифр 202018 Дог. від 29.10.2014 № 3-014/ЛК	Виготовити і поставити два зразки оптико-електронної системи спостереження та розвідки	16535,2	15033,7	-1501,5
Шифр 202019 Дог. від 18.02.2015 № 04-015/ЛК із дод. угодою № 1 від 17.06.2015	Виготовити і поставити два зразки апаратури виявлення лазерного випромінювання	2125,7	1875,6	-250,1
Шифр 202020 Дог. від 18.02.2015 № 05-015/ЛК	Виготовлення та постачання чотирьох зразків комплексу апаратури керування бойового модуля	3670,0	3167,6	- 502,4
Разом		**22330,9**	**20076,9**	**2254**
ДП «НДІ «Квант-Радіолокація» (виконавець державного оборонного замовлення)				
Шифр 202028 Дог. від 13.06.2016 № 247/1/16/42-К	Виготовлення 2 шт. антени дзеркальної	979,3	609	- 370,2
Разом		**980,1**	**609**	**- 370,2**
ДП «Харківське конструкторське бюро машинобудування імені О.О. Морозова» (виконавець державного замовлення)				
Шифр 207393 Дог 27.02.2015 № 2451-ХКБМ (виконавець ДОЗ)	Виробництво та постачання комплексу 2Р	2 640,6	2489,0	-151,6
Шифр 207400 Дог. 04 08 2016 № 3161-ХКБМ (виконавець ДОЗ)	Виробництво та постачання комплексу 2Р	2 882,9	2515,7	-367,2
Шифр 207389 Дог. 05.08.2014 №2112-ХКБМ	Виробництво та постачання комплексу 2Р	2 708,9	2500,0	-208,9
Разом		**8232,4**	**7504,7**	**727,7**
ДП НВК «Фотоприлад»				
Шифр 207404 Дог. від 12.12.2016 № 29/2016	Виробництво та постачання електродвигуна ДМ-15	221,7	172,7	-49,0
Разом		**221,7**	**172,7**	**-49,0**
ТОВ «СКБ «Темп»				
Шифр 207391 Дог. від 12.11.2014 № 2/2014	Виробництво і постачання блоку (із виробу OTS-20)	1 058,9	1040,0	- 18,9
Разом		**1 058,9**	**1040,0**	**-18,9**
ВСЬОГО				**3419,8**

* Фактичні витрати включають виробничу собівартість, адміністративні витрати.

** Договірна ціна включає виробничу собівартість, адміністративні витрати та прибуток.

Отже, як випливає з *таблиці 2.4.2*, перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації переважно за договорами із виконавцями державного оборонного замовлення.

Дослідженням причин перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації розглянуто у двох аспектах:

- формування договірної ціни без дотримання нормативно-правових та методологічних засад;
- підприємство не приймає рішень щодо оптимізації витрат договірної ціни.

Дослідженням формування ціни виробництва продукції оборонного призначення, виконання робіт та надання послуг встановлено, що до кожного з договорів долучено кошторис ціни, що складається з розрахунку собівартості продукції, прибутку та податку на додану вартість.

Умовами договорів передбачено, що формування собівартості продукції проводиться відповідно до Методичних рекомендації формування собівартості продукції у промисловості, які затверджені Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 № 373 (далі – Методика № 373). [59]

Поряд з цим з урахуванням специфіки діяльності ДП «НДІ «Квант» порядок формування собівартості та витрат у сфері виробництва продукції оборонного призначення додатково регламентовано нормативно-правовими актами та методичними рекомендаціями.

Довідково. Порядок формування витрат відповідно до специфіки діяльності підприємства регламентовано застосуванням таких нормативно-правових актів та методичних рекомендацій:

Постановою Кабінету Міністрів України від 27.04.2011. № 464 [29] затверджено Порядок планування, формування, розміщення та коригування державного оборонного замовлення, а також здійснення контролю за його виконанням, затвердженого "Питання державного оборонного замовлення" *(де пунктами 26, 26-1, 26-2, 26-3, 26-4, 26-5, 26-6, 26-7, 26-8 визначено особливості формування ціни на продукцію оборонного призначення)* (далі – Порядок № 464).

Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 № 517 [30] затверджено Порядок формування ціни на продукцію, роботи, послуги оборонного призначення у разі, коли відбір виконавців з постачання (закупівлі) такої продукції, робіт, послуг здійснюється без застосування конкурентних процедур (далі – Порядок № 517).

Цією постановою внесено зміни до пункту 26-3 Порядок № 464 [29], зокрема збільшено граничні розміри застосування прибутку, а саме:

- у складі ціни витрат суб'єкта господарювання на придбання комплектувальних виробів (напівфабрикатів), робіт (послуг) у інших суб'єктів господарювання прибуток не може перевищувати 5 відсотків (до внесення змін не може перевищувати 1 відсотку),
- у складі ціни решти витрат у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), крім випадку, передбаченого абзацом третім цього пункту (у випадку залучення кредитів) – прибуток не може перевищувати 30 відсотків (до внесення змін не може перевищувати 15 відсотків).

Водночас наказом Міністра оборони України від 18.10.2016 № 2591/у/2 затверджено Методичні рекомендації щодо єдиних підходів під час застосування окремих

положень, визначених постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2016 № 517 (далі – Методичні рекомендації № 2591/у/2). [48]

Цими Методичними рекомендаціями Міністерством оборони України обмежено застосування граничних розмірів прибутку, установлених Кабінетом Міністрів України, а саме:

- у складі ціни витрат суб'єкта господарювання на придбання комплектувальних виробів (напівфабрикатів), робіт (послуг) у інших суб'єктів господарювання прибуток не може перевищувати 1 відсотку);

- у складі ціни решти витрат у складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), крім випадку, передбаченого абзацом третім цього пункту (у випадку залучення кредитів) – прибуток не може перевищувати 20 відсотків.

Методичні рекомендації доведені підприємству листом Міністерства оборони України від 08.11.2016 № 807.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 21.10.2009 № 1107 та затвердженого нею Положення про представництва державних замовників з оборонного замовлення на підприємствах, в установах, організаціях представництвом державного замовника здійснюються функції контролю та аналізу за собівартістю та трудомісткістю продукції оборонного призначення за державним оборонним замовленням, а також формуванням договірної ціни, видання актів про прийняття продукції та етапів робіт (послуг) та перевірку і погодження фактичних витрат (далі – Положення № 1107). [31]

З огляду на норми та принципи перелічених нормативно-правових актів та методичних рекомендацій Міністерства оборони України варто зазначити відмінні особливості формування собівартості та ціни реалізації продукції (робіт і послуг) за договорами із підприємствами-виконавцями державного оборонного замовлення Міністерства оборони України, у тому числі, які є учасниками ДК «Укроборонпром», а саме: обов'язковість контролю з боку 932 представництва замовника, обмеження граничного розміру прибутку, економічні показники, погоджені протоколом орієнтовної ціни, не можуть бути перевищені при визначенні договірної ціни.

Дослідженням нормативних актів встановлено таке.

Розрахунок собівартості продукції, робіт та послуг проводиться із деталізацією обґрунтування витрат за структурою статей калькуляції: виробнича собівартість (прямі матеріальні витрати; витрати на оплату робіт і послуг сторонніх організацій; прямі витрати на оплату праці основного персоналу; відрахування ЄСВ; відрядження та загальновиробничі витрати), витрати на збут та адміністративні витрати.

Обсяг накладних витрат (загальновиробничих та адміністративних) визначається розрахунково шляхом множення прямих витрат на оплату праці розробників на відсоток, розрахований окремо для загальновиробничих та окремо для адміністративних витрат співвідношенням загального обсягу відповідних накладних витрат до загального обсягу витрат на оплату основної заробітної плати розробників.

Згідно з наданим до аудиторського дослідження Розрахунком розміру середньомісячної заробітної плати одного працюючого основного персоналу, складеного заступником директора ДП «НДІ Квант» з економічних питань – начальником планово-економічного відділу Вентовим А.І. та погодженого начальником 932 представництва замовника, за основну заробітну плату, що

враховується прямими витратами з оплати праці (далі – основна заробітна плата розробників), обрано посадові оклади: 157 розробників (начальників НДВ, СКБ, відділів, секторів, провідних наукових співробітників, що призначені головними конструкторами НДДКР, заступників начальників цих підрозділів, начальників секторів (головних конструкторів), начальників секторів, бригад, бюро, груп, які входять до складу відділу, провідних наукових співробітників, старших наукових співробітників, наукових співробітників, інженерів, провідних інженерів, провідних інженерів-конструкторів, технологів, програмістів-математик, провідних інженерів, техніків всіх спеціальностей) та 54 робітників дослідного виробництва.

Обов’язковість контролю ПЗ № 932 проводиться за визначенням орієнтовної договірної ціни під час укладання договору (у тому числі за кожним із передбачених договором етапів, як правило, виробництва, монтажу, участі у випробуванні) та за визначенням договірної ціни, що погоджується із замовником після завершення виконання кожного з етапів договору.

Визначення орієнтовної ціни проводиться ПЗ № 932 шляхом аналізу обґрунтованості собівартості на основі розрахунково-калькуляційних матеріалів, складених ДП «НДІ «Квант» щодо:

- трудомісткості (з огляду на нормативи людино-годин, необхідних для виконання замовлення);
- прямих витрат на комплектуючі матеріали а також сировину та інші матеріали (з огляду на перелік постачальників та ринкової вартості комплектуючих)
- прямих витрат «на оплату праці розробників» (з огляду на основну заробітну плату за посадовими окладами та додаткову заробітну плату за галузевою угодою, колективним договором тощо);
- витрат на оплату послуг залучених сторонніх організацій (з огляду на перелік організацій та вартості їх послуг);
- витрат на відрядження (з огляду на обгрунтування кількості осіб, що планується відрядити);
- витрат за статтями «загальновиробничі витрати» та «адміністративні витрати» (з огялду на відсотки, розраховані шляхом співвідношення загального обсягу відповідних фактичних витрат до обсягу нормативно розрахованої основної заробітної плати розробників).

Щорічно для застосування у діяльності Підприємства погоджених із ПЗ № 932 економічно розрахованих показників розміру середньомісячної заробітної плати одного працюючого основного персоналу додаткової заробітної плати та відсотків загальновиробничих і адміністративних витрат заступником директора з економічних питань – начальником планово-економічного відділу Вентовим А.І. видані розпорядження від 03.03.2015 № 4, від 10.02.2016 № 2, від 06.03.2017 № 2.

Отже, Підприємство дотримується загальних засад, установлених нормативно-правовими актами та методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції оборонного призначення.

Дослідженням формування договірної ціни встановлено таке.

Згідно з вимогами Міністерства оборони України, що договірна ціна не може перевищувати орієнтовно визначену ціну, таку саму умову передбачено і договорами із замовниками виконавцями державного оборонного замовлення та підприємствами ДК «Укроборонпром».

Зокрема, умовами договорів передбачено, що «економічні показники (відсотки додаткової заробітної плати, загальновиробничих, адміністративних витрат), погоджені протоколом орієнтовної ціни, не можуть бути перевищені при визначені договірної ціни. Перегляд її можливий лише в обґрунтованих випадках (обумовлених законодавчими та нормативно-правовими актами змін тарифів, цін на матеріали та покупні комплектуючі, систем оплати праці)».

Дослідженням встановлено, що ПЗ № 932 не погоджує у договірній ціні частину фактичних витрат підприємства, здебільшого, це резерв відпусток, що включається Підприємством до фактичних витрат додаткової заробітної плати, а також обсяг загальновиробничих і адміністративних витрат, що перевищує визначений орієнтовною ціною плановий обсяг.

Поряд з цим аудитом зосереджено увагу на тому, що відсоток загальновиробничих та адміністративних витрат (далі - накладних витрат) за фактом перевищує відсоток, погоджений ПЗ № 932 на етапі визначення орієнтовної ціни.

На прикладі двох договорів із ПАТ «Завод «Ленінська кузня» (від 18.02.2015 № 04-015/ЛК, від 29.10.2014 № 03-014/ЛК) у *додатку 10 до аудиторського звіту* наведено інформацію щодо розбіжностей між фактичними витратами ДП «НДІ «Квант» з виконання замовлення та витратами, врахованими ПЗ № 932 при погодженні договірної ціни для остаточних розрахунків.

Згідно з аналізом даних за договором № 03-014/ЛК (замовлення 202018) додатково виявлено випадок пред'явлення ДП «НДІ «Квант» для перевірки та погодження ПЗ № 932 не всього обсягу витрат, облікованих у картці замовлення та відображених на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Зокрема, при проведенні та відображенні в обліку фактичних витрат за кожним із 4-х етапів загалом на суму 16 535,2 тис. грн пред'явлено ПЗ № 932 для контролю та погодження витрат на суму 16 491,5 тис. грн, що на 80,6 тис. грн менше. Розбіжності за статтями «матеріали» і «покупні комплектуючі» (замість відображених в обліку разом 3 274,9 тис. грн пред'явлено 3 194,3 тис. грн, що на 80,6 тис грн менше).

Під час документального дослідження стану виконання замовлення 202018 в частині витрат на придбання матеріалів та комплектуючих виявлено випадок недотримання вимог пункту 1 частини п'ятої статті 40 Закону України «Про здійснення державних закупівель» від 10.04.2014 № 1197-VII (далі – Закон № 1197). [11]

За результатами проведених у січні 2015 року відкритих торгів щодо закупівлі 2 шт. тепловізійних інфрачервоних модулів (не охолоджуваного типу) між ДП «НДІ «Квант», в особі директора Положенцева В.В. та переможцем торгів ТОВ «Науково-впроваджувальне підприємство

«УКРТЕХ» (м. Київ), в особі директора Петренко Р.Л., укладено договір купівлі-продажу № 04/15 від 11.02.2015 на загальну суму 820 678,32 грн з ПДВ, що відповідає умовам тендерної документації та сумі тендерної пропозиції.

Втім, додатковою угодою № 1 від 20.03.2015 вказаними посадовими особами сторін, посилаючись на зміну ринкового курсу національної валюти України по відношенню до валюти виробника, збільшено ціну товару до 1 208 412,0 грн з ПДВ, що на 387 733,68 грн більше тендерної пропозиції.

При цьому, що розділом 2 тендерної документації визначено, що «умови договору про закупівлю у тому числі цінової пропозиції переможця за одиницю продукції не повинні змінюватися після підписання договору до повного виконання зобов'язань сторонами, крім випадків зменшення обсягів закупівлі від реального фінансування видатків та узгодженого зменшення сторонами договору ціни договору про закупівлю».

Отже, через порушення вимог Закону № 1197 [11] при закупівлі 2 шт. тепловізійних інфрачервоних модулів збільшено фактичні витрати на 387,7 тис. гривень.

Найбільш суттєво на величину накладних витрат впливають витрати на оплату праці та інші щомісячні витрати, які мають змінний характер, в тому числі комунальні платежі, податки, амортизаційні відрахування.

У *таблиці 2.4.3* наведено загальні планові показники, за якими розраховано відсоток накладних витрат на етапі орієнтовної ціни, та загальні фактичні показники при формуванні фактичної собівартості продукції, і тенденцію зміни питомої ваги накладних витрат.

Таблиця 2.4.3

	Загальновиробничі витрати (тис. грн)				Адміністративні витрати (тис. грн)			
	2015		2016		2015		2016	
	Погодж.	Факт	Погодж.	Факт	Погодж.	Факт.	Погодж	Факт
Загалом накладних витрат	20 268,6	16930,7	19 140,8	17567,	6519,7	6133,6	6382,0	9130,9
Основна заробітна плата розробників	12 581,9	8179,9	11764,7	8341,0	12 581,9	8179,9	11764,7	8341,0
% накладних витрат	161,1	206,98	162,7	210,62	51,82	74,98	54,25	109,47

Згідно з аналізом даних таблиці простежується збільшення фактичного відсотка накладних витрат у собівартості продукції порівняно з плановим відсотком, що кожного року погоджується з ПЗ № 932.

Під час аудиту встановлено, що ПЗ № 932 погоджує обсяг основної заробітної плати розробників з огляду на їх нормативне завантаження при повному робочому тижні. За цим же підходом погоджується обсяг заробітної плати загальновиробничого та адміністративного персоналу.

Упродовж 2015 і 2016 років керівництвом ДП «НДІ «Квант» приймалися рішення щодо переведення на неповний робочий тиждень розробників (у зв'язку з недостатністю замовлень для повної нормативної

завантаженості), а також загальновиробничого та адміністративного персоналу.

Згідно з порівняльним аналізом даних *таблиці 2.4.3* простежується взаємозалежність між збільшенням фактичного відсотка накладних витрат над плановим відсотком та зменшенням фактичного обсягу витрат на ОЗП розробників над плановим, яке пояснюється прийнятими керівництвом Підприємства рішеннями щодо переведення цієї категорії персоналу на неповний робочий тиждень.

Дослідженням встановлено, що згідно з рішеннями керівництва Підприємства на неповний робочий тиждень також було переведено загальновиробничий та адміністративний персонал.

У *таблиці 2.4.4* наведено питому вагу зменшення фактичного річного фонду основної заробітної плати відносно планового у розрізі розробників, загальновиробничого та адміністративного персоналу.

Таблиця 2.4.4

Період	Річний фонд основної заробітної плати у 2015 році, тис. грн				Річний фонд основної заробітної плати у 2016 році, тис. грн			
	розробники	у загальновиробничих витратах	у адміністративних витратах	загалом	розробники	у загальновиробничих витратах	у адміністративних витратах	загалом
План	12 581,9	8 815,4	2 702, 9	24 100,2	11 764,7	9 708,5	3 039,2	24 512,3
Факт	8 179, 9	6 380,4	2 528,8	17 089,2	8 341,0	7 528,7	3 097,7	18 967,4
% зменшення	34,99%	27,62%	6,44%	29,09%	29,10%	22,45%	-1,92%	22,62%

За аналізом даних таблиці 2.4.4, аудитом зосереджено увагу на непропорційності питомої ваги зменшення фактичного обсягу основної заробітної плати у розрізі категорій персоналу, що належать до складу прямих витрат у собівартості продукції та накладних витрат.

Зокрема, при зменшенні питомої ваги витрат основної заробітної плати розробників у 2015 році на 34,99 %, у 2016 році на 29,1 % (що є базовим показником для визначення відсотка накладних витрат), питома вага зменшення витрат на основну заробітну плату загальновиробничого персоналу становила у 2015 році 27,62 %, у 2016 році 22,45 %, питома вага зменшення витрат на основну заробітну плату адміністративного персоналу була найменшою та становила у 2015 році 6,44 %, у 2016 році взагалі перевищила планові витрати на 1,92 %.

У межах дослідження проблеми перевищення фактичного обсягу витрат над обсягом витрат, врахованим та погодженим ПЗ № 932 в орієнтовній та договірній ціні, однією з причин розглянуто недотримання керівництвом Підприємства пропорційності часток переведення персоналу на неповний робочий тиждень.

Досліджуваний аудитом період характеризується змінами основної діяльності підприємства, зокрема, зменшенням частки замовлень на

дослідно-конструкторські розробки та збільшенням частки замовлень на виробництво.

Дотепер за основу формування собівартості продукції, у тому числі розрахунку накладних витрат, Підприємством та ПЗ № 932 обирається основна заробітна плата розробників.

ПЗ № 932, керуючись методичними вказівками державного замовника Міністерства оборони України, погоджує обсяг загальновиробничих і адміністративних витрат у межах планового відсотка до обсягу основної заробітної плати розробників.

Окрім цього, дослідженням встановлено й інші чинники, які вплинули на збільшення загальновиробничих і адміністративних витрат, зокрема у 2016 році.

За розпорядженням від 10.02.2016 № 2 на 2016 рік встановлено економічні показники у відсотках до основної заробітної плати основних працівників основних працівників: додаткова заробітна плата – 18.61 %, загальновиробничі витрати – 162,7 %, адміністративні витрати – 54,25 %.

Аналізуючи причини перевищення фактичних витрат над погодженими ПЗ № 932 за результатами виконання замовлення за укладеним із ДП «ХКБМ» договором від 04.08.2016 № 3161-ХКБМ (замволення 207400) на виготовлення та постачання комплексу 2Р встановлено, що відповідно до умов договору визначена орієнтовна ціна продукції 2 515,7 тис. грн (у т.ч. ПДВ 503,1 тис.грн) та установлені економічні показники додаткової заробітної плати – 18.61 %, загальновиробничих витрат – 162,7 %, адміністративних – 54,25 %.

При проведенні фактичних витрат зазначені показники зросли та становили відповідно 27 %, 202,6 % та 115,6 %.

На збільшення зазначених витрат вплинуло проведення виплат компенсації за несвоєчасну виплачену заборгованість (майже 30 % збільшення додаткової заробітної плати та, як наслідок, сплати єдиного соціального внеску, 15 % загальновиробничих витрат, 4 % адміністративних витрат).

Також на збільшення економічних показників загальновиробничих та адміністративних витрат вплинуло щомісячне прийняття наказів керівником Підприємства щодо встановлення режиму роботи працівників на чотириденний та п’ятиденний робочий тиждень, тоді як попередньо через зменшення кількості замовлень та обсягів робіт змінено істотні умови оплати праці шляхом встановлення для всіх працівників підприємства неповного (триденного) робочого тижня.

На збільшення адміністративних витрат та, своєю чергою, перевищення фактичного відсотка адміністративних витрат на відсотком, визначеним калькуляційними розрахунками та погодженим із ПЗ № 932, вплинула відсутність оформлених договорів оренди з користувачами приміщень та, як наслідок, віднесення до адміністративних витрат плати за землю, яка б за умови оформлення договорів оренди підлягала відшкодуванню користувачами приміщень пропорційно займаній площі.

Зокрема, у приміщеннях ДП «НДІ «Квант» (без оформлення договорів оренди) розміщені ДП «НДІ «Квант-Радіоелектроніка» та ДП «НДІ «Квант-Радіолокація», ПЗ № 932 Міністерства оборони України та частина приміщень є власністю публічного акціонерного товариства «Дельта Банк». Про результати дослідження використання приміщень описано у питанні 2.6 аудиторського звіту.

Довідково. Відповідно до вимог пункту 18 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 99 № 318 [47], до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством

У 2016 році розрахункова сума плати за землю, яка підлягає відшкодуванню зазначеними юридичними особами та віднесена до складу адміністративних витрат, становила 550,2 тис. грн (6 % загальної суми адміністративних витрат), що вплинуло на збільшення адміністративних витрат у замовленнях щонайменше на 10 %.

На перевищення економічних показників та, як наслідок, здійснення фактичних витрат, що перевищують реалізаційну ціну, вплинуло включення виплати компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати, нарахування ЄСВ до фактичного обсягу додаткової заробітної плати основних працівників, загальновиробничих та адміністративних. При цьому на етапі визначення та погодження планових відсотків накладних витрат, зазначені витрати не обумовлювалися.

Отже, аудитом виявлено чинники, які впливають на недосягнення ДП «НДІ «Квант» планових відсотків накладних витрат, визначених калькуляційними розрахунками Підприємства та погодженими із представництвом замовника № 932 Міністерства оборони України:

- неузгодження із ПЗ № 932 включення до калькуляції реалізаційної ціни витрат на вимушену виплату компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати, що, своєю чергою, збільшило витрати нарахування єдиного соціального внеску;

- через порушення вимог Закону № 1197 [11] при закупівлі 2 шт. тепловізійних інфрачервоних модулів збільшено фактичні витрати на 387,7 тис. грн;

- відсутність оформлених договорів оренди з окремими користувачами приміщень та віднесення до адміністративних витрат плати за землю, яка підлягає відшкодуванню сторонніми юридичними особами.

Усе це в комплексі вплинуло на те, що фінансовим результатом виконання замовлень за договорами із виконавцями державного оборонного замовлення є не лише не отримання визначеного договірною ціною прибутку, а й непокриття фактичних витрат на суму 3 419,8 тис. грн, здійснених упродовж 2015-2016 років.